

COUR ADMINISTRATIVE

Numéro 25152C du rôle
Inscrit le 9 décembre 2008

Audience publique du 19 mai 2009

**Appel formé par l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg
contre un jugement du tribunal administratif
du 20 novembre 2008 (n° 23725 du rôle) rendu dans un litige ayant opposé
Monsieur, à l'Etat
en matière d'impôt sur le revenu**

Vu la requête d'appel, inscrite sous le numéro 25152C du rôle et déposée au greffe de la Cour administrative le 9 décembre 2008 par Madame la déléguée du gouvernement Monique ADAMS, agissant au nom et pour compte de l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg, en vertu d'un mandat lui conféré à cet effet par le ministre des Finances le 4 décembre 2008, dirigée contre le jugement du tribunal administratif du Grand-Duché de Luxembourg du 20 novembre 2008 (n° 23725 du rôle) ayant, à la requête de Monsieur, avocat à la Cour, demeurant à L-..., annulé une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 28 août 2007 (n° C 13569 du rôle) qui avait rejeté comme non fondée sa réclamation dirigée contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des personnes physiques (taxations d'office) pour les années 2002, 2003 et 2004, émis en date du 17 août 2006 par le bureau d'imposition Luxembourg 2;

Vu le mémoire en réponse déposé au greffe de la Cour administrative le 12 janvier 2009 par Maître, avocat à la Cour, demeurant à Luxembourg, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, agissant en son nom propre;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe de la Cour administrative le 12 février 2009 par la déléguée du gouvernement;

Vu le mémoire en duplique déposé au greffe de la Cour administrative le 12 mars 2009 par Maître en son nom propre;

Vu les pièces versées au dossier et notamment le jugement entrepris;

Le rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Madame la déléguée du gouvernement Monique ADAMS et Maître ... en leurs plaidoiries à l'audience publique du 21 avril 2009.

Devant l'omission, par Monsieur ... , de déposer des déclarations d'impôt, le bureau d'imposition Luxembourg 2 de la section personnes physiques du service d'imposition de l'administration des Contributions directes émit à son égard, le 17 août 2006, les bulletins de l'impôt sur le revenu pour les années 2002, 2003 et 2004, sur base d'une taxation d'office des revenus.

Par lettre du 13 novembre 2006, Monsieur ... introduisit une réclamation auprès du bureau d'imposition Luxembourg 2 contre les trois bulletins de l'impôt sur le revenu des années 2002 à 2004, et le 22 décembre 2006, il compléta cette réclamation en y joignant ses déclarations de l'impôt sur le revenu se rapportant aux années 2002 à 2004.

Par décision du 28 août 2007 (n° C 13569 du rôle), le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé «*le directeur*», rejeta sa réclamation comme non fondée. Il estima que, comme le réclamant n'avait réservé aucune suite aux rappels, sommation et astreinte qui lui avaient été adressés par le bureau d'imposition, celui-ci avait dû recourir à la taxation conformément au paragraphe 217 de la loi générale des impôts, dite *Abgabenordnung*, en abrégé «*AO*». Il estima encore que les contribuables ne doivent s'imputer qu'à eux-mêmes les conséquences éventuellement désavantageuses de la taxation, lorsque c'est par suite de leur propre comportement fautif qu'il a été nécessaire de recourir à cette mesure, que l'obstination de retenir des déclarations jusqu'à ce que le bureau d'imposition soit forcé de procéder par voie de taxation, tient du pari à ce que le bureau d'imposition, par ignorance de certains faits, établisse un revenu imposable inférieur à celui réalisé, pour conclure qu'étant donné que le droit aux voies de recours ne saurait être converti en instance réparatrice des taxations ressenties comme défavorables, alors même que la production de déclarations dans un délai de réclamation de moins de trois mois prouve que leur remise n'avait aucune raison de traîner pendant des années, la réclamation de Monsieur ... était à rejeter.

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 29 novembre 2007, inscrite sous le numéro 23725 du rôle, Monsieur ... introduisit un recours contentieux tendant principalement à la réformation, sinon à l'annulation de la décision du directeur du 28 août 2007.

Dans son jugement du 20 novembre 2008, le tribunal administratif expliqua que la taxation des revenus constitue le moyen qui doit permettre aux instances d'imposition, qui ont épuisé toutes les possibilités d'investigation sans pouvoir élucider convenablement tous les éléments matériels du cas d'imposition, d'arriver néanmoins à la fixation de l'impôt; qu'elle consiste à déterminer et à utiliser une valeur probable ou approximative, afin d'aboutir à une évaluation de la base imposable, correspondant dans toute la mesure du possible à la réalité économique, ce procédé comportant nécessairement une marge d'incertitude. Il souligna cependant que l'inexactitude et la prise en compte, par

l'administration fiscale, d'une marge de sécurité est licite, dès lors qu'elle est faite avec mesure et modération, la taxation d'office ne constituant pas une mesure de sanction à l'égard du contribuable, mais un procédé de détermination des bases d'imposition compte tenu des éléments à disposition du bureau d'imposition, même applicable à l'égard des contribuables soigneux et diligents.

Concernant le cas d'espèce, le tribunal constata que Monsieur ..., malgré les maints rappels et les liquidations d'astreinte, n'avait pas donné suite aux injonctions administratives de remettre les déclarations d'impôt concernées des années 2002 à 2004 et que celles-ci, ainsi que les pièces justificatives afférentes, n'avaient été remises au directeur que dans le cadre de sa réclamation contre les bulletins d'impôt établis par la voie de la taxation d'office.

Le tribunal en conclut que le directeur avait retenu à bon droit que le bureau d'imposition était tenu, conformément aux termes du paragraphe 217 AO, de recourir à la voie de la taxation d'office pour fixer les bases d'imposition.

En ce qui concerne la mission du directeur, le tribunal retint que celui-ci est tenu de procéder d'office à l'examen de la situation de fait et de droit à la base de la réclamation, ce qui implique un réexamen intégral de la situation du contribuable et l'établissement de l'impôt en lieu et place du bureau d'imposition, le directeur bénéficiant des mêmes prérogatives que celles revenant au bureau d'imposition dans le cadre de la procédure d'imposition, étant ainsi tenu de prendre en considération tous les éléments de fait lui soumis, y compris les éléments de fait dont le bureau d'imposition ne disposait pas encore lors de la détermination de la base imposable et qui ne sont présentés que durant l'instance de réclamation. Il en tira qu'il appartient dès lors au directeur de vérifier notamment si les bases imposables fixées par la voie de la taxation d'office se rapprochent autant que possible de la réalité économique et si la marge de sécurité fixée par le bureau d'imposition a été établie avec mesure et modération.

A partir de ces principes, le tribunal arriva à la conclusion que c'était à tort que le directeur, saisi par Monsieur ... d'une réclamation dirigée contre les bulletins d'impôt sur le revenu pour les années 2002 à 2004, s'était contenté de vérifier le principe du recours à la taxation d'office, sans procéder à un examen au fond de la situation du contribuable et en refusant de prendre en compte tant les déclarations d'impôt concernant les années fiscales litigieuses et annexées à la réclamation, que les pièces justificatives afférentes. Il retint qu'en omettant de procéder à un examen au fond de la situation du réclamant et de tenir compte des éléments factuels à sa disposition, le directeur avait méconnu ses obligations et, dans le cadre de son pouvoir de réformation de la décision du directeur, annula celle-ci pour maintenir dans le chef de Monsieur ... la possibilité de voir toiser sa réclamation à un niveau non contentieux, et renvoya le dossier en prosécution de cause devant le directeur.

Par requête déposée le 9 décembre 2008 au greffe de la Cour administrative, l'Etat a régulièrement relevé appel du jugement du 20 novembre 2008.

Soulignant qu'en vertu des articles 39 et 40 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, le ministère d'avocat est obligatoire devant la Cour administrative, même en matière fiscale, la déléguée du gouvernement soulève l'irrecevabilité des mémoires déposés par celui-ci en son nom propre.

Ce moyen n'est pas fondé. L'intimé est en effet avocat à la Cour et à ce titre admis à déposer des mémoires devant la Cour administrative. Le fait qu'il dépose ces mémoires en son nom propre relève le cas échéant de la déontologie à sanctionner par le conseil de l'ordre des avocats, mais n'affecte pas la validité des mémoires déposés devant la Cour, alors même qu'ils reviennent à ce qu'il y assume sa propre défense.

Au fond, l'Etat souligne qu'en vertu du principe de coopération entre le contribuable et le bureau d'imposition, basé sur la confiance réciproque des deux parties en cause, le premier a l'obligation légale de faire une déclaration d'impôt et le second a celle de procéder à l'examen et au contrôle de celle-ci. En cas de contestation du bulletin émis à l'issue d'une procédure d'imposition régulière, se caractérisant par une instruction complète rendue possible grâce à la coopération du contribuable, celui-ci aurait le droit de présenter une réclamation au directeur qui serait alors tenu de procéder à un réexamen intégral de la déclaration, tout en ayant à sa disposition les mêmes éléments et mêmes droits que le bureau d'imposition. Il en conclut que le réexamen intégral ne serait pas à confondre avec une première procédure d'imposition et qu'en particulier, l'on ne saurait, sans violer le but de la loi, par un refus de collaboration avec le bureau d'imposition, transformer le rôle du directeur de celui d'une instance de contrôle en une instance de première imposition en lieu et place du bureau d'imposition. Il précise que loin de consacrer une obligation inconditionnelle de réexamen intégral du dossier, la loi laisserait au directeur la faculté de ne pas statuer du tout sur une réclamation, étant donné qu'après un silence du directeur de six mois après l'introduction d'une réclamation, le contribuable aurait la faculté de s'adresser directement au tribunal administratif. Ceci témoignerait de la différence de nature entre le premier examen, obligatoire et intégral, de la déclaration fiscale par le bureau d'imposition et le réexamen de celle-ci, facultative pour le directeur.

L'Etat estime que toute interprétation contraire aboutirait à permettre un recours abusif au directeur et à instaurer une inégalité entre les contribuables qui respectent leurs obligations en déposant une déclaration d'impôt dans les délais légaux et les contribuables fautifs qui tentent leur chance – sans risque – en se faisant taxer, quitte à exercer une réclamation auprès du directeur au cas où la taxation se révèle trop importante.

Il estime que c'est partant à bon droit que dans sa décision entreprise, le directeur a retenu que *"les contribuables ne doivent s'imputer qu'à eux-mêmes les conséquences éventuellement désavantageuses de la taxation, lorsque c'est par suite de leur propre comportement fautif qu'il a été nécessaire de recourir à cette mesure (...)".*

En ordre subsidiaire, l'Etat fait plaider que Monsieur ... n'aurait pas présenté de pièces justificatives quant aux recettes et dépenses pour les exercices litigieux des années

2002, 2003 et 2004. Comme il n'aurait produit qu'un simple état de ses avoirs et de ses dettes, les chiffres fournis ne constitueraient pas plus que de simples affirmations. Il resterait en défaut de verser des pièces justificatives quant aux recettes et dépenses relatives à sa profession durant les années l'imposition litigieuses. Le versement de l'extrait de compte de l'administration de l'Enregistrement et des Domaines relatif au règlement de la TVA pour ces mêmes années n'apporterait pas davantage d'éclaircissements, puisqu'il s'agirait également d'une taxation.

Plus subsidiairement encore, l'Etat soutient que la taxation des revenus de Monsieur ... serait régulière puisque effectuée en conformité avec les exigences du paragraphe 217 AO, les calculs effectués l'ayant été d'une manière aussi objective que possible, sur base de données existantes et reposant sur des présomptions de probabilité. En l'absence d'éléments d'évaluation due à l'omission de déclarations d'impôt depuis plus de vingt années, la situation de Monsieur ..., exerçant la profession libérale d'avocat, aurait été comparée à celle de confrères exerçant la même spécialité.

Admettant une certaine négligence de sa part dans le dépôt de ses déclarations d'impôt sur le revenu, due à son avis à une surcharge de travail, Monsieur ... estime cependant que le refus, par le directeur, d'examiner ses réclamations dirigées contre les taxations d'office serait illégal et que ce serait à bon droit que le tribunal administratif a annulé sa décision. Il explique que les montants retenus dans les taxations d'office à titre de recettes seraient de loin supérieurs aux chiffres réels. Selon les calculs qu'il livre, son revenu imposable s'établirait, pour les années 2002 à 2004, à respectivement 52.320,45 €, 55.989,12 € et 67.892,74 €, montants similaires à ceux retenus par le bureau d'imposition pour les exercices antérieurs. Il insiste sur ce que des agents de l'administration des Contributions, dans une prise de position adressée au directeur, avaient considéré les chiffres fournis par lui comme acceptables. Il donne à considérer que son étude n'a pas l'envergure qu'entend lui conférer la déléguée du gouvernement.

Il souligne que la taxation d'office ne doit pas dégénérer en sanction du contribuable, mais doit uniquement permettre à l'administration des Contributions de procéder à la fixation du revenu imposable présumé du contribuable concerné en partant d'estimations de son revenu probable. Une réclamation contre bulletin établi par voie de taxation d'office devrait donner lieu à un réexamen complet de la situation du contribuable par le directeur.

Monsieur ... estime encore que son secret professionnel ne lui permettait pas de soumettre des pièces plus précises que celles fournies, sous peine de violer son secret professionnel. En effet, en remettant un relevé précisant les montants encaissés chaque mois à titre d'honoraires lèverait l'anonymat des clients lui ayant confié la défense de leurs intérêts.

Le paragraphe 217 AO est libellé comme suit:

« (1) Soweit das Finanzamt die Besteuerungsgrundlagen (einschließlich solcher Besteuerungsgrundlagen, die für eine gesonderte Feststellung nicht vorgeschrieben ist)

nicht ermitteln oder berechnen kann, hat es sie zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

(2) Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Steuerpflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft oder eine Versicherung an Eides Statt verweigert. Das Gleiche gilt, wenn der Steuerpflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Steuergesetzen zu führen hat, nicht vorlegen kann oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen unvollständig oder formell oder sachlich unrichtig sind ».

En vertu du paragraphe 228 AO, les bulletins d'impôt peuvent faire l'objet d'une réclamation auprès du directeur, le paragraphe 244 AO prévoyant que l'instance de recours, c'est-à-dire en l'espèce le directeur, dispose en la matière des mêmes pouvoirs que les bureaux d'imposition pour la fixation de la cote d'impôt et le paragraphe 204, alinéa 1^{er} AO énonçant que le bureau d'imposition doit *"die steuerpflichtigen Fälle (...) erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse (...) ermitteln, die für die Steuerpflicht und die Bemessung der Steuer wesentlich sind (...)"*.

Il en découle que, saisi d'une réclamation contre un bulletin d'impôt établi par voie de taxation conformément au paragraphe 217 AO, le directeur ne saurait refuser un examen de la situation patrimoniale effective du contribuable dans la mesure où celui-ci lui rend l'exercice possible. La taxation n'est en effet pas une sanction à l'égard du contribuable négligent, mais un procédé de détermination des bases d'imposition susceptible d'être appliqué même à l'égard de contribuables soigneux et diligents.

Le directeur ne saurait partant opposer une fin de non-recevoir au contribuable qui s'est fait taxer par le bureau d'imposition et qui exerce utilement devant lui une réclamation en lui demandant de réexaminer son imposition.

C'est encore à tort que l'Etat entend tirer du droit du contribuable, consacré par l'article 8, paragraphe 3, *sub* 1 de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, de saisir le tribunal administratif d'un recours contentieux dès lors que le directeur a omis de statuer sur sa réclamation depuis plus de six mois, un droit corrélatif du directeur de s'abstenir discrétionnairement de statuer sur une réclamation contre un bulletin d'impôt. En réalité, la décision à prendre sur une réclamation ne constitue pas une faculté pour le directeur, mais une obligation et le droit conféré au contribuable de saisir le tribunal administratif en cas de silence n'a d'autre but et effet que de lui permettre de sortir du blocage dans lequel il se trouve, du fait du silence du directeur, en vue de parvenir à une imposition définitive.

S'il est bien vrai, comme l'affirme le directeur, que les contribuables ne doivent s'imputer qu'à eux-mêmes les conséquences éventuellement désavantageuses de la taxation, lorsque c'est par suite de leur propre comportement fautif qu'il a été nécessaire de recourir à cette mesure, ceci signifie seulement que dès lors qu'il ressort des circonstances de l'affaire que les résultats des taxations sont vraisemblables, les critiques dirigées contre ces mesures ne sont pas fondées (v. C.E. 11 avril 1962, n° 5742 du rôle),

et non que le contribuable qui s'estime surtaxé ne puisse pas bénéficier du droit de réclamation contre un bulletin auquel il reproche un résultat contraire aux vraisemblances ou dont il prouve le caractère erroné.

Au contraire, dans le cadre de l'examen de la situation réelle – *tatsächliche Verhältnisse* – le directeur, qui dispose du pouvoir d'une modification de l'imposition en défaveur du contribuable, doit donc appliquer les mêmes soins que le bureau d'imposition pour la détermination des bases d'imposition et de la cote d'impôt.

Pour la détermination des bases d'imposition, le directeur dispose encore des mêmes droits et obligations que le bureau d'imposition en ce qui concerne l'appréciation des preuves et les moyens d'investigation pour s'assurer d'une détermination juste des revenus du contribuable.

Il est vrai que le principe d'ordre public de la détermination exacte des bases d'imposition oblige les autorités fiscales à mettre tout en œuvre pour arriver à une imposition sur des bases qui correspondent le plus exactement possible à la réalité. Au cas cependant où le contribuable, malgré rappels et moyens de contrainte infructueux, se soustrait à son obligation de collaboration en omettant de remettre une déclaration d'impôt, mettant ainsi le bureau d'imposition dans l'impossibilité de déterminer de manière exacte le revenu imposable, il est censé se contenter de cette approximation, qu'elle opère en sa faveur ou en sa défaveur, et il ne saurait utilement réclamer devant le directeur contre un bulletin d'impôt établi par voie de taxation au seul motif que la cote d'impôt fixée ne correspond pas exactement à sa situation réelle. Il ne saurait dans une telle hypothèse prospérer dans sa réclamation que s'il rapporte la preuve que ses revenus réels s'écartent de manière significative des bases d'imposition retenues dans le bulletin d'impôt.

Dans le cadre de la preuve à rapporter ainsi, ses déclarations ne bénéficient d'aucune présomption de véracité. Plus particulièrement, dans la mesure où le paragraphe 208, alinéa 1^{er} AO, qui instaure la présomption de véracité au fond en faveur d'une comptabilité reconnue régulière en la forme, s'insère dans les dispositions relatives à la procédure d'établissement de l'impôt, cette présomption ne saurait être invoquée qu'au bénéfice d'une comptabilité remise à l'appui d'une déclaration d'impôt devant le bureau d'imposition, mais non pas en faveur d'une comptabilité soumise dans le cadre d'une réclamation, laquelle ne constitue qu'un simple moyen de preuve ne bénéficiant d'aucune présomption de véracité (trib. adm. 12 février 2003, Pas. adm. 2008, V° Impôts, n° 380).

En l'espèce, Monsieur ... a omis de déposer des déclarations d'impôt depuis une vingtaine d'années, ayant été imposé moyennant taxation pour l'ensemble de ces exercices.

Concernant les exercices actuellement litigieux de 2002, 2003 et 2004, il a remis au directeur des déclarations d'impôt accompagnées de certaines pièces renseignant un certain nombre de dépenses ainsi qu'un état des recettes, non accompagné de pièces. Dans la procédure contentieuse, il a versé quatre dossiers renseignant de manière très complète

ses frais et dépenses ainsi que les justificatifs de leur paiement effectif. En revanche, l'état des recettes se résume à un relevé, établi unilatéralement par Monsieur ..., censé témoigner des paiements d'honoraires successifs par les clients, sans qu'il ne soit étayé par des pièces – tels qu'extraits de compte bancaires – de nature à corroborer la réalité de cet état et surtout son caractère exhaustif.

Or, comme le relevé des recettes établi unilatéralement n'a pas, dans une procédure de réclamation, de force probante suffisante pour établir que le bulletin d'impôt établi par voie de taxation s'écarte de manière significative des revenus réels, il y a lieu d'admettre que Monsieur ... n'a pas produit, en l'état, les éléments de preuve suffisants pour établir le caractère erroné des bulletins d'impôt entrepris devant le directeur par la voie de la réclamation.

Le moyen tiré d'une violation du secret professionnel en cas de fourniture d'éléments de renseignement plus amples qu'un relevé établi unilatéralement ne saurait valoir. L'avocat contribuable qui veut renverser la présomption découlant d'une taxation d'office doit se ménager des preuves – et il en a les moyens: p. ex. un certificat de ses revenus établi par les établissements bancaires avec lesquels il travaille; un relevé de tous ses extraits bancaires avec noircissement des donneurs d'ordre – aptes à renseigner l'administration des Contributions de la réalité de ses revenus.

D'autre part, le directeur, en omettant de procéder à l'examen des pièces produites devant lui, n'a pas respecté ses obligations d'investigation pesant sur lui dans le cadre d'une procédure de réclamation.

Il y a partant lieu de confirmer, quoique pour des motifs partiellement différents, le jugement entrepris et de renvoyer le litige devant le directeur pour permettre à Monsieur ... de prouver le cas échéant, dans le cadre de la procédure de réclamation, conformément aux principes ci-avant retenus, l'écart significatif des bulletins d'impôt des années 2002, 2003 et 2004 établis par la voie de la taxation d'office par rapport à ses revenus réels et au directeur d'examiner les pièces à verser par l'intimé et de tirer le cas échéant les conclusions qui s'imposent en conformité avec les principes ci-avant retenus.

Par ces motifs,

et ceux non contraires des premiers juges,

la Cour administrative, statuant à l'égard de toutes les parties,

reçoit l'appel en la forme,

au fond, le déclare non justifié,

partant, confirme le jugement du 20 novembre 2008,

condamne l'Etat aux dépens de l'instance d'appel.

Ainsi délibéré et jugé par :

Georges RAVARANI, président,
Henri CAMPILL, premier conseiller,
Serge SCHROEDER, conseiller,

et lu par le président en l'audience publique à Luxembourg au local ordinaire des audiences de la Cour à la date indiquée en-tête, en présence de la greffière de la Cour Anne-Marie WILTZIUS.

s. WILTZIUS

s. RAVARANI